

Audience publique du 16 février 2009

Recours formé par
la société anonyme ... S.A., ...
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 2
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 24105 du rôle, déposée le 22 février 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Nicolas Schaeffer, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 77894, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2000, 2001 et 2002, et des bulletins d'impôt commercial communal pour les années 2000, 2001 et 2002 émis le 19 janvier 2005 et implicitement principalement un recours en réformation sinon en annulation contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2000, 2001 et 2002 émis le 23 mars 2005 et, en ordre subsidiaire, un recours contre la décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 mai 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2008 par Maître Nicolas Schaeffer pour le compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Laurent Backes, en remplacement de Maître Nicolas Schaeffer, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 octobre 2008.

Par courrier du 1^{er} juillet 2004, le bureau d'imposition sociétés 2 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le bureau d'imposition* », demanda à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par « *la société* ... », de le renseigner jusqu'au 15 juillet 2004 au plus tard sur la ou les personnes utilisant le yacht dont elle est propriétaire afin de pouvoir procéder à l'imposition des exercices 2000 à 2002.

Par courrier du 19 octobre 2004, le bureau d'imposition rappela à la société ... qu'elle n'avait pas encore versé les documents désignant la ou les personnes utilisant le yacht et l'invita à présenter ces documents au plus tard le 3 novembre 2004 sous peine d'une amende.

En date du 23 novembre 2004, le bureau d'imposition adressa à la société ... les copies du projet d'imposition des années 2000, 2001 et 2002 conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts et l'invita à formuler d'éventuelles objections avant le 23 décembre 2004.

Par courrier du 23 décembre 2004, le mandataire de la société ... informa le bureau d'imposition qu'il fut mandaté par la société ... afin de la représenter et sollicita un délai jusqu'au 5 janvier 2005 afin de prendre position par rapport au projet d'imposition.

En date du 5 janvier 2005, le mandataire de la société ... formula des objections à l'égard du projet d'imposition :

« [...] »

wie Ihnen bereits bekannt ist, sind wir mit der Wahrnehmung der rechtlichen Interessen der oben genannten Gesellschaft betraut.

Namens und in Vollmacht dieser Gesellschaft möchten wir Sie ersuchen, die vorgelegte, beabsichtigte Besteuerung nach Maßgabe der nachfolgenden Ausführungen zu berichtigen.

In dem genannten „Projet d'imposition" legen Sie der Körperschaftsbesteuerung Einkünfte der Gesellschaft zugrunde, die diese nie erzielt hat.

Derzeit betreibt die Gesellschaft als Mitglied eines Gesellschaftskonsortiums eine Yacht, die bekanntermaßen den wesentlichen Teil der Aktiva der oben genannten Gesellschaft ausmacht. Diese Yacht dient Repräsentationszwecken des Konsortiums und erzielt keine Einkünfte aus gewerblicher Unternehmung.

Gegenwärtig beschränkt sich der ausgeübte Gesellschaftszweck mithin auf die „mobiliaren Tätigkeiten" nach Art. 4 der Gesellschaftssatzung vom 11. September 2000.

In diesem Zusammenhang möchten wir auch auf die Einstufung dieses Motorschiffes hinweisen. Wie Sie aus dem beiliegenden „Certificat d'immatriculation" ersehen möchten, handelt es sich bei der MA ... um ein „navire de plaisance“.

Nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 23. September 1997 über die Regulierung der privaten Schifffahrt ist ein gewerblicher Betrieb eines solchen Wasserfahrzeugs ausdrücklich ausgeschlossen.

Für eine kommerzielle Nutzung wäre nach Art. 29 des genannten Gesetzes eine ministerielle Erlaubnis erforderlich gewesen. Eine solche Erlaubnis wurde indes weder erteilt noch beantragt, da der Zweck des Schiffes von Anfang an gerade nicht in einer solchen Nutzung bestand.

Einkünfte aus gewerblichem Betrieb oder einer Vermietung/Verpachtung der MS ... sind und waren damit schon durch die fehlende Erlaubnis ausgeschlossen.

Wir möchten Sie aus diesem Grunde bitten, das vorliegende „Projet d'imposition" entsprechend der bereits eingereichten Steuererklärung zu berichtigen und die hier erklärten Vorgaben bei Ihrer Besteuerung zu berücksichtigen.

Für weitere Informationen halten wir uns selbstverständlich zu Ihrer Verfügung und verbleiben,

Hochachtungsvoll, »

En date du 19 janvier 2005, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2000, 2001 et 2002 retenant des recettes respectives provenant de l'exploitation du yacht de 300.000.- LUF, de 3.000.000.- LUF et de 100.000.- EUR. Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2000, 2001 et 2002 renseignent qu' :« A défaut de réponse à mon questionnaire du 01/07/2004 et à mon rappel du 19/10/2004 ; et à défaut d'une refacturation intra-groupe (dans votre téléfax du 05/01/2005 vous parlez d'une utilisation du yacht au sein d'un consortium) ; les recettes ont été taxées à 300.000 luf [à 3.000.000 luf pour l'exercice de 2001 et à 100.000 euros pour l'exercice de 2002] par application du paragraphe 217 L.G. Il est admis que les recettes évaluées ont été distribuées aux actionnaires. »

Le même jour le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2000, 2001 et 2002 et le 23 mars 2005 il émit les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2000, 2001 et 2002.

Par courrier du 15 mars 2005, le mandataire de la société ... s'adressa au bureau d'imposition en les termes suivants :

« [...]

wie Ihnen bereits bekannt ist, Sind wir mit der Wahrnehmung der rechtlichen Interessen der oben genannten Gesellschaft betraut.

Mit diesem Schreiben komme ich auf unser Telefonat zurück, in welchem wir den derzeitigen Sachstand im Rahmen des Besteuerungsverfahrens der oben genannten Gesellschaft schon kurz abklären konnten.

Wie wir bereits in unserem Schreiben vom 05. Januar 2005 mitgeteilt haben, erzielt die GMJ Baracuda S.A. derzeit keine körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte. Um unnötige Wiederholungen zu vermeiden, möchten wir den Inhalt dieses Schreibens, das wir in der Anlage nochmals zu Ihren Unterlagen reichen, auch zum Gegenstand dieses Schriftsatzes machen.

Mangels körperschaftsteuerpflichtiger Einkünfte kann und konnte die Gesellschaft nicht die von Ihnen geforderten Rechnungen vorlegen, da solche richtigerweise nicht ausgestellt wurden.

Es sei erneut darauf hingewiesen, dass die besagte Gesellschaft nicht über die erforderliche Genehmigung zur gewerblichen Nutzung des in Ihrem Eigentum stehenden Schiffes verfügt.

Demnach würde die gewerbliche Nutzung dieses Schiffes, mit den entsprechenden Einkünften, ein rechtswidriges Verhalten unserer Mandantin voraussetzen. Hierfür bestehen indes keinerlei Anhaltspunkte.

Dementsprechend erscheint uns auch die reine Schätzung der angeblich erzielten Gewinne als nicht zulässig.

Zum einen geschieht diese Schätzung, obwohl, wie gesehen, schwerwiegende Argumente gegen die Erzielung gewerblicher Einkünfte vorgetragen wurden und demnach auch bei Ihrer Behörde bekannt waren.

Zum anderen lässt die Abgabenordnung Luxemburgs nur eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu, aus denen sich die zu versteuernden Einkünfte dann ergeben können.

Dabei muss eine Schätzung auch solchen Tatsachen Rechnung tragen, die gegen das Vorliegen einer Besteuerungsgrundlage sprechen.

Vorliegend wurden indes vollendete Beträge aus gewerblicher Nutzung geschätzt, ohne dass bisher erkennbar wäre, wie dieser Betrag ermittelt worden wäre, Dieses Feststellung genügt den gesetzlichen Anforderungen nicht; das Recht des Steuerpflichtigen, einer solchen Schätzung zu widersprechen bzw. ihr entgegenstehende Tatsachen vorzutragen, wäre von vorneherein ausgeschlossen.

Wir möchten Sie demgemäß ersuchen, die Besteuerung der oben genannten Gesellschaft gemäß den eingereichten Steuererklärungen vorzunehmen.

Dabei dürfen wir betonen, dass die Möglichkeit zukünftiger, körperschaftspflichtiger Einkünfte durchaus besteht; die entsprechenden Erklärungen werden diese Einkünfte dann pflichtgemäß ausweisen. »

En date du 19 avril 2005, le mandataire de la société ... au nom et pour le compte de cette dernière adressa au directeur de l'administration des Contributions directes un écrit intitulé « *Einspruch* (« *Opposition* ») ». Cet écrit est libellé comme suit :

« EINSPRUCH (« OPPOSITION ») »

Gegen die Besteuerung der ... S.A., matricule ...

Sehr geehrter Herr Direktor,

obgleich Ihrer Verwaltung schon bekannt, erlauben wir uns, nun auch Ihnen die rechtliche Vertretung der oben genannten Gesellschaft anzuzeigen.

*Namens und in Vollmacht dieser Gesellschaft, möchten wir gegen den Gesamtsteuerbescheid vom 19. Januar 2005 für den **Veranlagungszeitraum 2000***

Einspruch („Opposition“) einlegen.

Begründung

Bereits mit Schreiben vom 05. Januar 2005 hatten wir darauf hingewiesen, dass die von Ihrer Behörde angenommenen Einkünfte von der Gesellschaft nicht erzielt wurden und unter den gegebenen Umständen auch gar nicht erzielt werden durften. Das entsprechende Anschreiben haben wir Ihnen in der Anlage der Vollständigkeit halber zur Kenntnisnahme nochmals beigelegt.

Gleichwohl legt Ihre Verwaltung dem nunmehr ergangenen Steuerbescheid die gleichen Werte wie schon in dem vorangegangenen „projet d'imposition“ zugrunde, ohne dass diese Werte, oder die Umstände ihrer Ermittlung, weiter begründet worden wären.

Diese Vorgehensweise entspricht nicht den Vorgaben des im Rahmen des Bescheides zitierten § 217 Abgabenordnung (AO).

Dieser verlangt, in Übereinstimmung mit einer gefestigten Rechtsprechung, dass alle Umstände bei einer Schätzung zu berücksichtigen sind, die bekannt waren und die die Besteuerungsgrundlage beeinflussen konnten oder hätten können.

In diesem Zusammenhang heißt es in einer Entscheidung des Conseil d'Etat ausdrücklich, dass

„...le bénéfice est à fixer ..., en tenant compte de tous les indices et circonstances complémentaire de nature à influencer sur la détermination du bénéfice...“.

Vorliegend war, nunmehr bereits mehrfach, vorgetragen worden, dass die Gesellschaft mangels einer entsprechenden Ermächtigung keine körperschafts- oder gewerbsteuerpflichtigen Gewinne realisieren darf und entsprechende Umsätze folgerichtig auch nicht in Rechnung stellt.

Denn wie bereits dargestellt, besaß die Gesellschaft allein einen so genannten „Pavillon de plaisance“, bei welchem eine gewerbliche Nutzung des Schiffes ausdrücklich ausgeschlossen ist. Dementsprechend wurde selbstredend auch kein Gewerbe betrieben und keine steuerbaren Einkünfte erzielt.

Die Anfrage Ihrer Behörde nach Übermittlung von ausgestellten Rechnungen musste mithin unbeantwortet bleiben, da entsprechende Rechnungen einfach nicht existieren.

Aufgrund der erforderlichen Genehmigung, setzten gewerbliche Einkünfte mithin ein rechtswidriges Verhalten unserer Mandantin voraus. Ein solches Verhalten wird derzeit - ohne weitere Begründung - von Ihrer Verwaltung angenommen, ohne dass hierfür die geringsten Anhaltspunkte bestünden. Wie es hiezu kommen konnte, entzieht sich vollständig unserer Kenntnis.

Zutreffend ist vielmehr, dass die Gesellschaft derzeit zu Repräsentationszwecken - und eben nicht zu einer gewerblichen Nutzung - ein Schiff besitzt. In dieser Halterschaft erschöpft sich gegenwärtig die Tätigkeit der Gesellschaft.

Dabei ist es durchaus möglich, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeiten in Zukunft ausbaut und dann auch steuerpflichtige Gewinne erwirtschaftet werden. Diese werden dann auch ordnungsgemäß ausgewiesen und versteuert werden. Gegenwärtig ist indes nicht der Fall und eine Steuerpflicht insofern nicht gegeben.

Folglich scheiden auch die nunmehr, in Ihrem Schreiben vom 13. April 2005 erstmals geltend gemachten Quellensteuerbeträge auf die angeblich an die Gesellschafter ausgeschütteten Beträge aus.

Ebenso kann auch nicht von einem Gewerbeertrag ausgegangen werden; der entsprechende Bescheid bedarf mithin gleichfalls der Berichtigung.

Wir möchten Sie insofern bitten, die Steuerbescheide der Gesellschaft nach Maßgabe der eingereichten Steuererklärungen zu verfassen und die unzutreffende Schätzung zu berichtigen. »

Deux lettres ayant le même contenu furent adressées au directeur de l'administration des Contributions directes le 19 avril 2005 pour les bulletins d'impositions des années 2001 et 2002.

Dans la mesure où les écrits du 19 avril 2005 sont restés sans réponse, la société ... fit introduire en date du 22 février 2008 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2000, 2001 et 2002, et des bulletins d'impôt commercial communal pour les années 2000, 2001 et 2002 émis le 19 janvier 2005, ainsi qu'un recours en réformation sinon en annulation contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2000, 2001 et 2002 émis le 23 mars 2005 et, en ordre subsidiaire un recours contre la décision implicite de rejet de leur réclamation par le directeur de l'administration des Contributions directes.

1. Quant à la recevabilité des recours

1.1. L'Etat fait valoir que le recours serait irrecevable *omissio medio* dans la mesure où la demanderesse n'aurait pas réclamé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu, les bulletins de l'impôt commercial communal et les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années de 2000 à 2002 tel que prévu aux termes du § 228 de la loi générale des impôts respectivement aux termes de l'article 8 (3) 3. de la loi du 19 novembre 1996 concernant les juridictions de l'ordre administratif. En effet, le recours introduit par un professionnel de la postulation intitulé opposition ou « *Einspruch* », ne saurait bénéficier de l'effet utile étant donné qu'une telle voie de recours serait inexistante en droit fiscal luxembourgeois.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse estime que le § 228 de la loi générale des impôts prévoirait un recours hiérarchique préalable obligatoire contre les bulletins d'impôts et utiliserait le terme « réclamation ». Or, la réclamation serait l'action de réclamer, de revendiquer ou de protester, de sorte que les courriers du 19 avril 2005 par le biais desquels la demanderesse aurait fait état de son désaccord avec le contenu des bulletins d'impôts, seraient à qualifier de réclamations au sens de la loi, nonobstant leur intitulé. De toute façon les courriers envoyés par voie recommandée seraient bien dénommés « réclamation ».

Force est de constater qu'aux termes du § 228 de la loi générale des impôts, les bulletins d'impôts : *« peuvent être attaqués dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué [...] »*

Quant à la forme du recours devant le directeur de l'administration des Contributions directes, force est de constater qu'aux termes du § 249 de la loi générale des impôts : *« (1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt. »

Force est dès lors de constater qu'en vertu du § 249, paragraphe 1, dernière phrase, de la loi générale des impôts, la désignation ou l'intitulé du recours devant le directeur de l'administration des Contributions directes est indifférent du moment que la formulation de la réclamation fait ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition.

Dans la mesure où il ressort des courriers du 19 avril 2005 précités que la demanderesse se considère lésée par les bulletins d'impôts attaqués, étant donné qu'elle fait valoir qu'elle n'aurait pas réalisé les recettes commerciales retenues dans les prédicts bulletins d'impôts, et que la demanderesse sollicite un réexamen des bulletins et la réévaluation des recettes, les courriers du 19 avril 2005 sont à qualifier de réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts.

Il suit de ce qui précède que le premier moyen du délégué du gouvernement tendant à voir déclarer le recours irrecevable *omissio medio* laisse d'être fondé sous l'aspect analysé.

1.2. Le délégué du gouvernement fait ensuite valoir que le recours serait encore irrecevable *omisso medio* pour autant qu'il vise les bulletins de l'impôt commercial communal et les bulletins de la retenue sur les capitaux des années 2000 à 2002, alors que la réclamation ne concernerait que le « *Gesamtsteuerbescheid* », c'est-à-dire le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités.

A cet égard la demanderesse fait valoir que par ses recours administratifs du 19 avril 2005, elle aurait agi de façon à intégrer dans les trois requêtes à chaque fois plusieurs recours relatifs aux différents bulletins d'impôt des exercices en cause. Elle estime en effet que cette démarche ne serait pas une cause d'irrecevabilité en matière contentieuse et qu'il y aurait lieu de se référer au corps même des réclamations introduites. Il en résulterait qu'elle aurait protesté contre la cote d'impôt appliquée dans les bulletins de l'impôt sur le revenu et les bulletins de l'impôt commercial du 19 janvier 2005, compte tenu du fait que celle-ci aurait été obtenue à chaque fois à partir des recettes taxées d'office. Dans la mesure où ces recettes auraient également été à la base de la détermination de la retenue sur les revenus de capitaux, les recours hiérarchiques auraient également été adressés à leur encontre. En outre, les prédicts recours mentionneraient expressément les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux. La demanderesse fait valoir à titre subsidiaire qu'au cas où les bulletins d'impôts sur le revenu des collectivités seraient annulés, voire réformés, les bulletins de l'impôt commercial communal et les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux devraient également être réformés, voire annulés.

Force est en l'espèce de constater que la demanderesse déclare dans les différentes réclamations du 19 avril 2005 réclamer contre le « *Gesamtbesteuerbescheid* » du 19 janvier 2005 des années 2000 à 2002, sans autre précision quant à la nature des bulletins d'impôts visés. A défaut de définition légale du terme « *Gesamtbesteuerbescheid* », le tribunal ne saurait suivre le raisonnement du délégué du gouvernement limitant ce terme au seul bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités. Force est cependant de constater

d'un côté, que tant les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, même si la demanderesse a utilisé le terme « *Gesamtbsteuerbescheid* » au singulier, de sorte à avoir créé une certaine ambiguïté quant à l'objet de sa réclamation.

Force est encore de constater que le § 243 (1) de la loi générale des impôts impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et que le § 244 de la loi générale des impôts lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur – le texte allemand du § 243 (1) de la loi générale des impôts utilisant à dessein les termes « *haben [die Rechtsmittelbehörden] den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* » qui consacre une notion d'obligation – et non une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée. Cette obligation est par ailleurs renforcée par le texte du § 258 de la loi générale des impôts qui impose au directeur non seulement de prendre une décision, mais encore de prendre une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, *a fortiori*, imposé de prendre une décision.

Or, dans le cadre de ce processus décisionnel, il incombe au directeur à l'instar de l'obligation du contribuable de coopérer loyalement avec les bureaux d'imposition, de s'adresser au contribuable pour clarifier les doutes qu'il peut le cas échéant avoir concernant l'objet et la portée de la réclamation introduite contre un bulletin d'imposition.

Dans la mesure où le directeur n'a ni pris de décision suite aux réclamations introduites par la demanderesse le 19 avril 2005 ni sollicité de précision quant à leur objet et à leur portée, il est malvenu de soutenir au cours de l'instance contentieuse que les prédites réclamations se seraient limitées aux seuls bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de sorte à exclure les bulletins de l'impôt commercial communal.

Quant aux bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux émis le 23 avril 2005, force est de constater que les réclamations introduites par la demanderesse en date du 19 avril 2005 mentionnent expressément ces derniers bulletins, de sorte qu'il y lieu de retenir que les prédites réclamations se dirigent également contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2000 à 2002.

Finalement, le tribunal rejoint l'analyse de la demanderesse que les recettes en relation avec l'exploitation du yacht taxées d'office par le bureau d'imposition font l'objet des critiques avancées dans ses réclamations du 19 avril 2005 et constituent la base des trois différents bulletins d'impôts émis à son égard pour les années 2000 à 2002, de sorte que cette analyse conforte la conclusion que les réclamations précitées ont été dirigées tant contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités que contre les bulletins de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Il suit de ce qui précède que le moyen d'irrecevabilité *omissio medio* sous son aspect analysé ci-avant laisse d'être fondé.

1.3. Le délégué du gouvernement soulève finalement l'irrecevabilité du recours en ce qu'il cumule un recours en réformation et un recours en annulation, alors qu'une bonne administration de la loi s'opposerait à la recevabilité d'une telle requête collective. En effet, les deux recours seraient incompatibles car ils ne procèderaient pas de la même cause, n'auraient pas le même objet et reposeraient sur des moyens juridiques fondamentalement différents.

La demanderesse fait valoir à cet égard que son recours serait formulé principalement sur base d'une demande en réformation et subsidiairement sur base d'une demande en annulation. Ainsi, si le recours en réformation était irrecevable, le recours en annulation, en tant que recours de droit commun, restera recevable, de sorte que l'objet du recours serait identifiable et répondrait en conséquence aux conditions de recevabilité de l'article 1^{er} alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

La demanderesse ayant articulé les deux demandes différentes par ordre de subsidiarité, c'est-à-dire que le recours a été formulé principalement en tant que demande en réformation et seulement subsidiairement en tant que demande en annulation, il ne saurait être question de requête collective ni de cumul de deux demandes différentes, le tribunal n'étant appelé à statuer sur la recevabilité de la demande subsidiaire en annulation qu'à défaut de recevabilité de la demande principale en réformation. Il s'en suit que le ce moyen d'irrecevabilité laisse d'être fondé.

Finalement, force est encore de constater que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après : « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, de l'impôt commercial communal, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les délai et formes de la loi, il est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation ainsi que sur le recours subsidiaire dirigé contre la décision implicite de refus, ainsi qualifiée, du directeur de l'administration des Contributions directes.

2. Quant au fond

A l'appui de son recours, ... soutient que depuis sa constitution elle aurait comme seul et unique objet le maintien et la gestion d'un yacht au sein d'un groupe de sociétés et

que ce yacht servirait à des fins de représentation du groupe, ne produisant de ce fait aucune recette. Elle renvoie à cet égard à la qualification du yacht telle qu'elle résulterait de son certificat d'immatriculation, à savoir un navire de plaisance. Ainsi, d'après les dispositions de la loi du 23 septembre 1997 portant réglementation de la navigation de plaisance, une activité commerciale en relation avec un tel yacht serait expressément exclue. En effet, aux termes de l'article 29 de cette loi, une autorisation ministérielle serait nécessaire pour l'utilisation commerciale d'un yacht. Or, une telle autorisation n'aurait jamais été ni demandée ni accordée, de sorte que des recettes provenant d'une exploitation commerciale du yacht seraient exclues et que les prétendues recettes n'auraient jamais été réalisées.

D'autre part, elle fait valoir que les déclarations d'impôts se fonderaient entièrement sur une comptabilité régulièrement tenue et sur des bilans commerciaux déposés au registre de commerce et des sociétés du Luxembourg en date du 13 janvier 2004.

Plus précisément quant à la taxation d'office, elle estime avoir produit une comptabilité en bonne et due forme pour les années en cause, de sorte que celle-ci devrait bénéficier de la présomption d'exactitude en vertu du § 208 de la loi générale des impôts. Elle en conclut que l'administration n'était pas en droit de procéder à une taxation d'office alors que les conditions légales et jurisprudentielles n'auraient pas été remplies. Elle fait en outre valoir que même si la force probante de sa comptabilité avait été valablement mise en doute, l'administration des Contributions directes ne donnerait aucune indication permettant de rendre vraisemblable les montants retenus. Elle rappelle que toute exploitation commerciale du yacht serait exclue et renvoie à cet égard au livre d'utilisation du yacht démontrant qu'il serait uniquement utilisé pour des excursions avec des partenaires d'affaires, clients, fournisseurs et collaborateurs, de sorte que les recettes taxées d'office pour les trois périodes en cause seraient dénuées de tout fondement. Même si le yacht avait été exploité à des fins commerciales, les 629 heures de fonctionnement n'auraient pas suffi pour couvrir les frais d'exploitation. D'autre part les frais et dépenses causés par l'utilisation du yacht seraient directement pris en charge par les actionnaires de la société.

Quant au reproche de la distribution cachée de bénéfices, elle fait valoir que compte tenu de l'absence manifeste de recettes réalisées, l'administration ne saurait admettre que des recettes évaluées aient été distribuées aux actionnaires. Elle estime que le bureau d'imposition aurait la charge de la preuve des bénéfices cachés, preuve qui n'aurait pas été rapportée en l'espèce. Par ailleurs, pour qu'il y ait distribution cachée de bénéfices, il faudrait soit une distribution de la fortune de la société, soit un manque à gagner par rapport à ce qui ce serait passé au cas où l'associé aurait été un tiers indépendant de la société. En l'espèce, il n'y aurait aucune diminution de sa fortune dans la mesure où aucun bien ne serait sorti de son patrimoine et même les frais d'exploitation du yacht seraient directement pris en charge par les actionnaires. En ce qui concerne l'enrichissement des actionnaires, elle s'interroge quels seraient les revenus qui seraient passés du patrimoine social au patrimoine individuel des actionnaires et quel aurait été le manque à gagner pour elle.

Finalement, elle sollicite une indemnité de procédure de 1000.- euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la demanderesse, qui n'aurait déclaré aucune recette, opérerait dans un groupe de sociétés entre lesquelles il existerait un lien étroit, de sorte que faute par elle d'avoir fourni les renseignements et pièces demandés par le bureau d'imposition, ce dernier aurait admis qu'il y aurait distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) de la loi concernant l'impôt sur le revenu et, par conséquent, il aurait taxé les recettes y afférentes. En effet, les circonstances seraient telles que le bureau d'imposition aurait pu supposer une diminution indue des bénéfices, auquel cas il n'aurait pas à la justifier et il y aurait renversement de la charge de la preuve. Or, comme la preuve des faits allégués tendant à la réduction de la cote d'impôt incombe au contribuable, le recours serait à déclarer non fondé.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse signale que pour les exercices des années 2003 à 2005 l'administration des contributions directes a accepté sans réserve les déclarations d'impôt et partant considéré qu'elle n'aurait pas de recettes. Elle insiste que la situation relative à ses recettes ainsi acceptée par le bureau d'imposition au titre des années 2003 à 2005 serait partant identique à celle concernant la période sous analyse, à savoir qu'il n'y aurait tout simplement pas de recettes réalisées.

Quant au reproche de la distribution cachée de bénéfices, elle fait valoir, en renvoyant à une attestation testimoniale, que le yacht ne produirait aucune recette alors que les personnes l'utilisant seraient des hôtes, dont les noms seraient connus, en l'occurrence ses actionnaires qui participeraient à des excursions à titre gratuit. Elle estime que les actionnaires ne seraient pas avantagés par rapport à des tiers, alors que de toute façon une exploitation commerciale du yacht serait exclue. Elle rappelle que les actionnaires prendraient directement en charge les frais de fonctionnement du yacht, de sorte que la société ne supporterait aucune charge du fait de l'utilisation du yacht par ses actionnaires.

L'article 164 LIR, dispose que « (1) *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Il y a distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164 (3) LIR, si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. Cet avantage se caractérise par l'absence de contrepartie effective et adéquate dans le chef de la société. Ainsi la distribution cachée de bénéfices est déterminée du point de vu de l'actionnaire et non pas de la société. Il ne suffit pas que la société se soit appauvrie, mais ce qui importe, c'est que l'actionnaire se soit enrichi.¹ La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfice repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.²

Force est encore de constater que s'il est certes exact que l'absence de déclaration d'impôt peut donner lieu à une taxation d'office, il n'en reste pas moins que l'administration des Contributions peut le cas échéant également procéder à une taxation même en présence d'une déclaration d'impôt et plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt.³

En l'espèce, force est de constater que le bureau d'imposition a adressé un premier courrier le 1^{er} juillet 2004 à la demanderesse, dans lequel il demande des renseignements relatifs aux personnes utilisant le yacht. Dans la mesure où ce premier courrier est resté sans réponse, le bureau d'imposition a adressé un rappel à la demanderesse en date du 19 octobre 2004. A défaut de réponse de la part de la demanderesse, le bureau d'imposition lui a envoyé en date du 23 novembre 2004 les copies du projet d'imposition pour les années en cause et l'a invitée à formuler des

¹ v. Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal, le droit fiscal spécial*, Tome 2, Editions Saint-Paul, 2002, page 389, n° 569

² Cour adm. 1^{er} février 2000, n° 11318C du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 287, n° 270

³ TA 17 octobre 2007, n° 22366 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Impôts, page 300, n° 392

objections éventuelles contre ce projet d'imposition avant le 23 décembre 2004. C'est seulement à l'expiration du délai lui imparti pour formuler des objections éventuelles sur le projet d'imposition que la demanderesse, par le biais de son mandataire, a sollicité de la part du bureau d'imposition un délai supplémentaire pour prendre position par rapport aux projets d'imposition précités. En date du 5 janvier 2005 la demanderesse a enfin renseigné le bureau d'imposition que le yacht ne serait pas exploité commercialement et qu'il servirait exclusivement à des fins de représentation au sein du groupe de sociétés dans le lequel elle opère.

Face à ces explications sommaires, le tribunal arrive à la conclusion que le faisceau d'indices relevés par le bureau d'imposition était suffisant pour conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices. En effet, force est de constater que la demanderesse est constituée sous forme d'une société anonyme, par conséquent une société commerciale dont le but de lucre est inhérent à sa forme juridique, de sorte que l'exploitation largement déficitaire du seul actif de la société, en l'espèce un bateau de plaisance, au sein d'un groupe de sociétés, constitue, à défaut d'explications de la demanderesse permettant de retracer l'utilité économique de l'opération, un élément suffisamment douteux pour présumer l'existence de distributions cachées de bénéfices.

Il s'en suit que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a pu conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices et qu'il a procédé à la taxation d'office des bénéfices générés par l'exploitation du yacht par la demanderesse et à l'établissement des bulletins d'imposition déferés.

Par réclamations contre les bulletins d'impositions déferés, adressées en date du 19 avril 2005 au directeur de l'administration des Contributions directes, complétées au cours de la procédure contentieuse, la demanderesse argue qu'on ne saurait conclure en l'espèce à l'existence d'une distribution de bénéfices cachés. En substance elle fait valoir que, d'un côté, elle ne pourrait exploiter commercialement le yacht à défaut d'autorisation ministérielle afférente, et, que de l'autre côté, les personnes utilisant le yacht seraient exclusivement des partenaires d'affaires, clients, fournisseurs et collaborateurs. Elle verse à cet égard un tableau reprenant les heures de fonctionnement du bateau et indiquant les noms des personnes ayant participé aux excursions, une photo du tableau de bord du bateau, prise en date du 13 janvier 2006 reprenant la totalité des heures de fonctionnement du bateau ainsi qu'une attestation testimoniale d'un de ses actionnaires confirmant que : « *Das Schiff ... SA wurde zu keiner Zeit verchartert bzw. in irgendeinem Verhältnis entgeltlich 3. zur Verfügung gestellt.* ». Elle fait finalement valoir que les frais de fonctionnement du yacht seraient directement pris en charge par les actionnaires, de sorte qu'on ne saurait conclure à un appauvrissement dans son chef du fait de l'utilisation du yacht.

Force est cependant de constater que contrairement à l'analyse de la demanderesse, l'utilisation du yacht par ses actionnaires à des fins de représentation constitue une distribution de bénéfices cachés.

En effet, l'analyse de la demanderesse que le yacht n'aurait jamais été affrété ou mis à la disposition de tiers, est inexacte dans la mesure où ses actionnaires constituent des personnes juridiques différentes, et dont l'utilisation ne saurait lui profiter à défaut d'activité commerciale propre. Le fait qu'elle ne dispose pas des autorisations ministérielles afférentes pour exploiter commercialement le yacht est inopérant en la matière.

D'autre part, la mise à disposition du yacht à des fins représentatives aux actionnaires contre le seul paiement des frais d'exploitation est un avantage qu'un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé à un tiers. En effet, le prix de location d'un bien par une société commerciale ne saurait se limiter aux frais d'exploitation, mais est également composé d'une marge bénéficiaire, de sorte que le pris de location se composant en l'espèce des seuls frais d'exploitation est à qualifier d'avantage que les actionnaires n'auraient pas obtenu s'ils n'avaient pas cette qualité.

Concernant l'absence de contrepartie effective et adéquate dans le chef de la société demanderesse, force est de constater que dans la mesure où la demanderesse n'a pas d'autres activités que l'exploitation du yacht, les excursions organisées pour des partenaires d'affaires des ses actionnaires ne sauraient lui profiter directement, mais profitent exclusivement à ses actionnaires.

Finalement, la circonstance que le bureau d'imposition a accepté ses déclarations pour l'impôt sur le revenu pour les années 2003 à 2005, constitue un changement de politique certes regrettable, à laquelle le délégué du gouvernement n'avait d'explications lors des plaidoiries, démontrant une incohérence dans le chef du bureau d'imposition, mais ne saurait influencer sur l'appréciation de la légalité et du bien fondé des bulletins d'impôt déferés dans la mesure où l'analyse du tribunal est limitée aux actes administratifs lui déferés, à savoir les bulletins d'impôt des années 2000 à 2002.

Il suit de ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a conclu à la distribution cachée de bénéfices dans le chef de la demanderesse pour les exercices des années 2000 à 2002.

La demanderesse critique encore les montants retenus par le bureau d'imposition en ce qu'il ne donnerait aucune indication permettant de rendre vraisemblable les montants retenus pour définir ces recettes.

Force est de constater que les résultats taxés doivent être vraisemblables⁴ et que le bureau d'imposition doit pouvoir justifier les montants retenus pour permettre au tribunal d'exercer son pouvoir de contrôle dans le cadre du recours en réformation.

Force est en l'espèce de constater qu'à défaut de réponse de la part du directeur par rapport à la réclamation lui adressée, ce dernier n'a pas expliqué les montants taxés d'office, et que le délégué du gouvernement ne prend pas position par rapport à ce moyen dans le cadre du mémoire en réponse, de sorte que la partie étatique n'a pas satisfait à son

⁴ CE 11 avril 1962, n° 5742 du rôle, cité sous § 217 de la loi générale des impôts

obligation d'éclaircir le tribunal face aux contestations de la demanderesse. Dans la mesure où le tribunal ne saurait, en l'état actuel du dossier, épuiser sa compétence de réformation, il y a lieu d'ordonner à la partie étatique la production d'un mémoire complémentaire jusqu'au 16 mars 2009, dans lequel elle justifiera les montants retenus en tant que recettes de l'exploitation du yacht de la demanderesse. Le tribunal invite la demanderesse à déposer un mémoire complémentaire jusqu'au 16 avril 2009.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

dit qu'il n'y pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation ainsi que sur le recours subsidiaire dirigé contre la décision implicite de refus, ainsi qualifiée, du directeur de l'administration des Contributions directes

ordonne à la partie étatique de déposer au greffe du tribunal administratif un mémoire complémentaire jusqu'au 16 mars 2009 pour justifier les montants retenus en tant que recette provenant de l'exploitation commerciale du yacht de la société ... S.A. ;

invite la société ... à déposer au greffe du tribunal administratif un mémoire complémentaire jusqu'au 16 avril 2009 ;

réserve la demande d'une indemnité de procédure ;

réserve les frais ;

refixe l'affaire à l'audience publique du 20 avril 2009 pour continuation des débats.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 16 février 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünner, juge,
Claude Fellens, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert